

GPF 会議（2017年10月）出席報告

日産自動車(株) 経理部連結会計グループ担当部長 **つねはら じろう**
常原 二郎

I. はじめに

2017年10月4日、ロンドンにおいて、国際会計基準審議会（IASB）の世界作成者フォーラム（Global Preparers' Forum、以下「GPF」という。）が開催された。GPFは世界各地の財務諸表作成者の代表からなる会議で、作成者の立場から会計基準に関わる専門的かつテクニカルな論点について、IASBへインプットを行

うことを目的としている。日本からは（株）リクルートホールディングス執行役員谷口岩昭氏と筆者の2名が参加し、IASBから理事及びスタッフに参加した。今年も例年と同様に3回の開催が予定され、今回は3月、6月に続き3回目の開催となった。

今回のGPF会議の議題は下記の図表のとおりである。以下本稿においてその概要を報告する¹。

図表 2017年10月4日開催 GPF 会議議事一覧

出所：IASB

番号	時間	議事
1	10:20-11:20	IASB 及び IFRS 解釈指針委員会の最新動向
2	11:35-12:20	公開草案「有形固定資産一意図した使用の前の収入」
3	13:20-14:20	IFRS 財団の満足度調査に関する報告書
4	14:20-15:05	公開草案「『重要性がある』の定義」
5	15:20-16:20	公開草案「会計方針及び会計上の見積り」（IAS 第8号の修正案）
6	16:20-16:50	IFRS 第16号「リース」の導入（非公開セッション）

1 2017年10月4日開催のGPF会議の討議資料・音声ファイルは、以下で取得可能である。
<http://www.ifrs.org/groups/global-preparers-forum/#meetings>

Ⅱ. 2017年10月GPF会議における議事概要

1. IASB 及び IFRS 解釈指針委員会の最新動向

最初のセッションでは、IASB スタッフより2017年6月から9月までのIASB 及びIFRS 解釈指針委員会(IFRS-IC)の活動の主な進捗について説明があった。

リサーチプロジェクト

- 「開示原則」…ディスカッション・ペーパーに対するコメント期間が終了し、2018年上期にコメントのサマリーを報告する予定。
- 「基本財務諸表」…EBITなどの小計や費用勘定の分析項目など財務業績報告書の構成について議論を継続。
- 「のれんと減損」…減損テストの改善及び簡素化について代替的な方法も含めて検討し、2018年上期でのディスカッション・ペーパー発行をめざす。

基準開発プロジェクト

- 「概念フレームワーク」…ドラフトの細部を検討中。2018年第1四半期末に改訂版を発行する予定。

限定的な基準修正その他の活動

- 事業の定義(IFRS第3号「企業結合」の修正)…米国財務会計基準審議会(FASB)が行った事業の定義の見直しの内容との間に多少の差異が生じており、その取扱いについて審議を継続している。
- 対称的な期限前償還オプションに関するIFRS第9号「金融商品」の狭い範囲の修正…2017年10月に発行する予定。2019年より適用を開始する。
- IFRS第13号「公正価値測定」の適用後レビュー…IASB スタッフより、適用後レビューの調査項目に対する主なフィードバックが報告された。利用者側からはレベル1・

2・3の公正価値ヒエラルヒーごとの開示は概ね有用であるとの評価が聞かれた一方で、測定の方法が同一でも採用するインプットデータが企業によってまちまちで整合性に欠けていることに対する懸念が示され、作成者からは運用や事業に対する支配など投資の目的によっては必ずしも市場価格×数量(いわゆるP×Q)に基づく測定が妥当とは限らないことや、市場が活発であるかどうかの判断の妥当性などについての疑問が提示されていることが報告された。また、期首から期末までの残高の推移のうち、一部の利用者は公正価値の損益変動影響額に焦点を当てており、他の要因による変動の内訳の情報の必要性は低いと考えているとの報告があった。セッションの中で、GPFメンバーより、経営者の観点からは、市場価格×数量に基づく測定以外の評価を採用している場合にその具体的な内容を開示することには強い抵抗感があるとの意見や、利用者側の関心がどの業界の企業において高いかを尋ねる質問などが挙がった。

関連する議論として、新ルールの適用における移行リソース・グループ(Transition Resource Group、以下「TRG」という。)の設置が作成者にとって有用であることを踏まえて、プロジェクトごとにTRG設置の有無が分かれることがどのような判断に基づいているかという質問があり、IASB スタッフより、ケースバイケースでの設置の判断となるが、適用開始までに十分な検討期間があり、かつ適用についての質問や論点が広く多方面からの検討が有効と考えられるケースにおいて、TRGを活用する旨の説明がなされた。一方、IFRSから発行されている教育目的の刊行物について、作成者の観点からの改善要望や普及のための提案を含む活発な意見交換が行われた。

2. 公開草案「有形固定資産一意図した使用の前の収入」

本セッションにおいては、2017年6月に公表された公開草案「有形固定資産一意図した使用の前の収入」の内容について、GPFメンバーへの説明が実施され議論が行われた。本草案はIAS第16号「有形固定資産」の修正の提案となっている。修正提案の背景としては、主に資源採掘の事業において、新たに設置した資産が正式稼働する以前の試運転時に製造した物品を有償で販売した場合に、その販売収入を当該資産の取得原価から控除するという現行基準が、実際の適用において会社間でばらつきが見られることである。試運転から生じた物品の売却から生じた収入を有形固定資産の取得原価から控除するという現行基準を見直して、公開草案においては損益計算書上の収入として認識するとともに、それに対応するコストを併せて計上するという提案内容になっている。

GPFメンバーからは、正常な営業の開始以前の試運転による影響を固定資産の取得原価に含めて将来に先延ばしすることなく当期の損益影響に切り出すことで、損益計算書上の認識タイミングが明確化される点について支持する意見があった一方で、試運転時の物品の製造のコストの方が物品収入を上回って損失が生じている場合に損益計算書を通じて投資家の判断を誤らせる可能性を指摘する意見や、試運転の時点で減価償却費を含む標準原価が設定できない以上、試運転時の物品の製造コストを正確に把握するための代替的な原価計算の方法を検討する必要があるなどの実務上の負担を危惧する意見も聞かれた。そもそも正式稼働前の製造原価の算定は、減価償却開始後の原価計算と整合せず、正しいといえないという指摘もあった。も

う1つの重要な論点として、試運転期間をどう定義するかという問題が取り上げられた。公開草案が試運転の終了を「経営者の意図した方法で稼働可能」な状態となった時点としていることについて、経営者が生産効率や生産物の品質面で目標レベルを調整することによって損益影響を調整するという誤った行動に導く可能性が指摘された。そもそも現行の実務において、試運転期間中に重要性のある収入を生み出す状況が生じること自体に、「経営者の意図した方法で稼働可能になるのに必要な場所及び状態」(IAS第16号第55項)に置かれているかどうかについての経営者の判断基準が妥当なものかどうか、基準の解釈と運用についても再点検が必要なのではないかと感じられた。

3. IFRS財団の満足度調査に関する報告書²

IFRS財団は2017年2月から5月にかけて、関係者のIFRS財団の活動に対する満足度を測る調査を実施し、その結果を2017年7月に公表した。本セッションではその結果の概要をIASBスタッフよりGPFメンバーに報告するとともに、GPFメンバーとしての見解や今後のIFRS財団の活動への提言などが求められた。GPFメンバーへの具体的な質問は、財務諸表利用者、作成者、基準設定主体などの関係者の活動への関与をどのように高めるべきか、GPFそのものをIFRS財団の広報活動にどのように活用すべきか、改善点として求める意見が多く寄せられたIFRS財団の活動の即時性の向上にどのように応えていくべきかの3点であった。

1点目の利害関係者への関与という点については、開示情報の拡充が単に利用者の視点での開示があって良かったと思うことで終わらせるのではなく、財務諸表の価値の真の向上につな

2 当該報告書の内容は、以下で閲覧可能である。

<http://www.ifrs.org/news-and-events/2017/07/ifrs-foundation-trustees-publish-findings-on-independent-perception-research/>

がっているかを検証することこそが重要であることや、大企業のみならず会計業務を担う人的資源の少ない中小企業、新興市場の企業にも情報伝達を徹底すること、またより多くの作成者からの意見を反映するには、ルールや手続そのものを簡素化することを要望する声も聞かれた。業種別に特有の基準開発を行うアプローチの提言もなされたが、それに対してはIASB理事より、業種特有のステップが加わるなど、かえって複雑性を高める可能性があるとの指摘があった。

2点目のGPFの活動の認知度を上げていく方策としては、基準設定のプロセスや開示内容の決定プロセスでGPFの意見をより主体的に発信し議論をリードできるようにすることや、各国基準設定主体との調整の際にサポートとしての役割を与えることなどの意見が挙げられた。

最後の即時性の問題に関しては、1つは基準全般の簡素化の方向を強めることと、一定の時間の確保を認めた上で、議論の節目ごとに何が議論されてどういう結果につながったのかについての透明性を高めることも必要であるとの意見が出された。

4. 公開草案「『重要性がある』の定義」

「開示に関する取組み」の一環としてIASBが取り組んでいる重要性のプロジェクトは、IAS第1号「財務諸表の表示」、第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」及び概念フレームワークにおける定義の間に生じている文言の差異を解消し、より精緻な定義とすることを目的としており、2017年9月に公開草案が公表された。本草案において、財務諸表利用者の意思決定に影響を与える可能性がある行為として、重要性のある情報を重要性のない情報で「覆い隠す (obscure)」ことを追加するとともに、重要性の判断上、想定する情報の利用者についても、「主要な」利用者と限定する旨を明確化することで、関連する各章の内容の

整合性を高めることを図っている。

GPFメンバーより、IAS第8号の修正個所で「単独で、または他の情報との組合せ」で重要性を判断するとしていることで、単独で評価すれば多くの情報について重要性がないので開示しないという誤った方向に判断が偏る危険性があるという懸念や、潜在的な利用者すべてに対する影響を考慮する必要がないことを積極的に明示すべきであるという提案が挙げられた。あるいは同一の文言を複数の異なる章で繰り返すことについては、基準の確認の手続上の煩雑さが増すという理由で反対する意見もあった。また重要な情報を「覆い隠す」という意味の具体的な中身と実務面での影響についても多くの見解が出された。開示の拡充の流れの中で、大量の財務情報に埋もれて意図せずに重要な情報が識別しにくくなる状況で、監査への対応上、情報の覆い隠しがあるかどうかを議論することや、監督当局からの指摘を避けるためには基本財務諸表と注記のどこにどの分量の情報を開示するのが妥当な開示といえるかを判断する点において、実務上の困難を予想する声があった。さらに、米国会計基準上の重要性が、証券法の規定に係る米国最高裁判所の定めた定義に従っていることにより、IASBの重要性の定義が米国会計基準から一層乖離することについて懸念が挙げられたが、IASBスタッフよりIFRSの規定として特定の法域においてのみ有効な取扱いを考慮することを避けるべきであるという判断による旨が説明された。全体としては、実際にどのようなケースが覆い隠しとみなされるのか、より具体的な説明を追加して欲しいという要望する声が多かった。

5. 公開草案「会計方針及び会計上の見積り」 (IAS第8号の修正案)

IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の限定的な修正案は、企業が会計方

針の変更と会計上の見積りの変更を正しく区別することを容易にする目的で、現在公開草案が提案されている。現行の基準において両者の区分が必ずしも明確でないことにより、その適用と影響額の財務諸表への適用を誤るというリスクを低減することが修正の目的である。プロジェクトメンバーであるIASBスタッフからは、本修正による現行の会計処理の実務への影響を最小限にとどめるという意図が示された。具体的には、会計方針とは企業が財務諸表の作成に際し採用する特定の原則、測定基礎及び実務であり、会計上の見積りとは見積りに不確実性があるために財務諸表項目について正確に測定できない状況において、会計方針を適用する際に使用する判断または仮定のことをいう、と定義している。

IASBスタッフによると、本提案は会計上の見積方法、測定の方法と評価基準そのものの変更の取扱いについて混乱が生じるケースを避けることと、提案の内容が実務に即していることの確認を目的としている。この定義の明確化については、従来の実務と整合的であり、GPFメンバーの受け止めは概ね良好であった。その上で、何が測定基礎に該当するのか判断が難しいという指摘や、コンポーネント・アプローチを扱ったIAS第8号の適用ガイダンスにおける設例3を削除することにより、固定資産減価償却の実務が今後分かれていくことへの懸念、IAS第2号第25項における棚卸資産の原価算定方式を選択できる対象となる「通常代替性がある」棚卸資産の意味確認、といった議論が細部にわたって行われた。特に、経営メンバーが交代し、従来の経営陣が採用していたものと別の見積方法を選択したいと考えた場合、会計上の見積りの変更を適用する前提となる「新しい情報の入手」という状況に該当すると判断してよいかという問題提起がなされた。IASBスタッフからは、会計方針の変更よりも、会計上の見

積りの変更となるトリガーが変わる可能性について検討することも一案であり、さらなる検討を要する興味深い課題であるとの反応があった。

6. IFRS 第16号「リース」の導入（非公開セッション）

本セッションは、IASBのプロジェクトチームが、2019年1月の適用開始を前に、直近の導入支援に関する具体的な活動を報告するとともに、GPFメンバーが認識している課題について質疑応答を行う形で行われた。IASBスタッフからはウェブサイト上の、IFRS第16号「リース」の導入を支援する、講義形式のサポートの準備状況について説明があった。GPFメンバーからは、リース負債の測定に用いる割引率や契約更新オプション、少額資産の適用除外規定などに関する適用の考え方についての質問があり、IASBスタッフやGPFメンバーからの意見交換が行われた。

Ⅲ. おわりに

長い時間を掛けて完了したいいくつかの大きな基準設定の活動が一段落して、IASBとしては適用後レビューで実務上の運用状況を確認して基準の妥当性を評価したり、基準間の内容の整合性を確認したりすることを主要な活動とする時期に入っており、GPF会議の議題にもその傾向が反映されている。今回その議題の1つとしてIFRS財団の活動に対する満足度とその背景にある状況に対する分析結果を議論する中で、経済状況・言語・慣習を含めて種々の異なる状況にある世界の大多数の国々に1つの会計基準を提示・展開してグローバルに財務諸表の質を高めていくという困難かつ壮大な目標に、各地域を代表するGPFメンバーとともに取り組んでいることを感じさせられる会議であった。